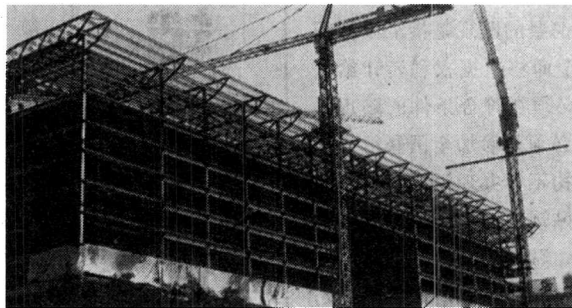


对建设单位财务制度改革的

董建华



1993年底以来,随着《两则》、《两制》的颁布,有人认为,基本建设财务会计制度应该取消,而并之于企业财务改革的轨道。几年的实践证明,将基本建设财务会计完全纳入企业财务会计会产生很多问题。对此,本文谈点个人的看法。

一、建设单位财务会计改革的目标和道路

建设单位财务会计的目标是指基本建设财务会计工作要达到的目的。无论从建设单位的概念实质,还是从财务会计的概念实质研究,建设单位财务会计都应该以落实经营管理责任,实现投资效益的最优化为终极目的。建设单位的历史使命就是落实国家投资计划,使用国家基本建设投资,组织项目的建设。从国家投资计划安排上来讲,更大意义是追求投资的社会效益,其次才为经济效益,最优化的投资效益应该是社会效益和经济效益的综合最大化。在落实基本建设计划,使用国家基本建设投资,组织项目建设过程中,核心问题是一种建立在资源的委托与受托关系基础上的经营管理责任制,这种责任制的突出特点表现在委托方多是国家,受托责任更多地在于使用国家投资能否保证国家预期投资效益的实现。

自1996年1月1日起施行的《国有建设单位财务会计制度》,是根据1986年财政部颁布的《建设单位会计制度》经统一修订和补充印发的,该制度表现出明显的预算体制特点,与《两则》《两制》难免有相悖之处。故有观点认为,应该取消专门的建设单位财务会计制度,将建设单位财务会计纳入企业财务会计范畴。建设单位财务会计改革到底应该何去何从?笔者认为,取消和合并建设单位财务会计制度,或让建设单位财务会计自成体系仅仅是一个形式上的问题,重要的是究竟采取哪种形式有利于实现投资效益的最优化。

首先,由于基本建设具有跨行业、跨部门、综合性

很强的特点,因此,建设单位财务会计不可能隶属某一具体行业会计制度,尤其是建设单位可能是企业,也可能是机关事业单位,而二者在财务会计等诸多方面差异颇大,笼统地将建设单位财务会计归于企业财务会计,势必造成财务会计管理工作的混乱。

其次,由于基本建设具有单件性、涉及面广、协作关系复杂等诸多特点,这就决定应该突出建设单位财务会计工作自身特点,加强对建设单位投资计划、资金筹集和使用、工程造价及各种费用、工程概预决算、工程价款结算等管理和核算,只有这样才能有利于落实投资管理责任制,有利于建设单位履行受托责任,实现投资效益最大化。

再次,由于基本建设产品具有固定性,同时单件性的基本建设产品具有消耗人力、物力、财力巨大的特点,决策失误或管理不善都会造成重大损失,甚至影响一个地区、一个部门或一个企业的发展。因此,按照会计重要性原则,对建设单位财务会计应该单独统一进行管理,不应该仅仅为企业财务会计制度下的“在建工程”所局限。所以,笔者认为,建设单位财务会计改革应该紧密结合企业财务会计改革的内容且突出自身的特点来进行。

具体地说,建设单位财务会计改革应与企业财务会计改革接轨而不是并轨。从建设单位财务会计的目标出发,追求最优的投资效益,应该力争在确保社会效益的前提下实现经济效益的最大化,建设单位财务会计与企业财务会计改革目标上具有一致性,这决定了二者改革接轨的可能性。但二者目标并不完全相同,国有投资项目更多地追求投资的社会效益,在投资社会效益最优化前提下力争实现经济效益的最大化;而企业财务会计管理以追求最大的经济效益为最终目标,在追求投资经济效益最大化前提下争取最佳的社会效益。目标上的差异决定建设单位财务会计与企业财务

会计改革不应该并轨。二者目标上既存在一致性又存在差异性,所以,建设单位财务会计改革应该与企业财务会计改革在内容上接轨而不是并轨,只有这样才能既有利于建设单位财务会计自身发展,又保证与企业财务会计发展方向相一致。

二、建设单位财务会计制度制定的依据和地位

财务会计法规制度现有三个层次:一为《会计法》;二为《企业财务通则》和《企业会计准则》;三为分行业的会计制度。《会计法》是所有会计法规的母法,是统领一切会计工作的最高法规。建设单位财务会计制度显然不能属于第一层次。那么,它究竟应该属于第二层次还是第三层次呢?

有观点认为,建设单位财务会计制度很多内容依赖于《企业财务通则》和《企业会计准则》,故应该将其定位于第三层次;同时,又认为《企业财务通则》和《企业会计准则》中包括对“在建工程”的规定,建设单位财务会计制度应当隶属“在建工程”,作为具体会计准则的内容或干脆称之为“在建工程”财务处理办法的补充规定。笔者对此不敢苟同。从建设单位的基础概念和特点出发,建设单位很难并入企业一类。现实情况是国有投资项目更多的是行政事业和社会发展项目,如果将建设单位财务会计制度作为企业“在建工程”的补充规定,那还要等待预算会计制度与企业会计制度的并轨。我认为目前应该将建设单位财务会计制度定位于第二层次,即建设单位财务会计制度与《企业财务通则》和《企业会计准则》并行,建设单位财务会计制度制定的依据是会计母法。当然这种定位本身并不等于说建设单位财务会计制度内容可以脱离《企业财务通则》和《企业会计准则》,相反,接轨本身恰恰要求二者内容上必须具有相通性。这种意义上的相通恰恰表明建设单位会计制度不同于其它会计制度,地位上高于其它会计制度,但从有利于财务会计发展的角度出发,二者内容上应该尽可能相通。

三、建设单位财务会计管理的特点

相对生产和使用单位来说,建设单位只是负责购建固定资产,完成受托责任,以接受各方投资为起点,以移交完工交付使用资产为结束,其财务会计管理上具有自身的特点。

首先,表现在资金管理方面,建设单位的资金运动过程与生产企业的资金运动过程不完全一致,表现在建设单位资金运动的一次性和不增值性。建设单位的资金从其进入到随交付使用的资产退出建设单位而进

入生产使用单位资金运动过程,在建设单位不形成资金循环和周转,进入的资金以工程结算造价的形式退出建设单位,没有利润产生,也很难纳入资本核算。建设单位资产的效益性体现在建设项目移交生产使用后生产的效益性。因此,建设单位的财务会计与生产使用单位财务会计在内容上虽应相互衔接,但仍各具特点。

其次,成本费用管理方面,建设单位的成本费用表现为工程项目造价和一些待摊销费用及其它投资,除此之外建设单位还会发生类似拨付主办单位投资、拨付统建单位投资、移交其它单位未完工程等,过去我们将其称为转出投资。另外还会发生很多损失性费用。这些费用是否应该纳入工程成本,进入交付使用资产价值,还是一个值得研究的问题。1993年财政部依照《两则》精神对建设单位财务会计制度进行修订,取消转出投资、待核销投资、待核销支出,理由是资本保全原则。笔者的意见是,建设单位的资金如果未资本化,转出投资和待核销投资应该保留,但范围应适当。对于建设单位发生的转出投资应该作为国家对另一建设单位的拨款,因而国有投资并未流失,只不过是国有资金的再分配。国家对一个建设项目的投资有些并不能资本化,未能资本化的国家投资转出并不违反资本保全原则。待核销支出多数是建设过程中发生的投资性损失或费用性损失,这些损失性支出如果发生在生产领域,一般皆以减少企业利润为结果,抵减了国家税收,减少了国家预算收入。国家用预算收入和预算外收入安排的建设项目支出,如果将建设过程中的损失以工程造价的形式结交生产使用,虚增的资产价值则以折旧形式虚增生产企业成本(如果是全额拨款单位不计提折旧),结果还是减少国家预算收入,所以没有必要将这部分应该作为事业费核销的支出以资产形式移交使用单位。

明确建设单位财务会计制度的地位,不断完善建设单位财务会计规定的内容,强化基本建设资金管理和结算管理手段,做好工程成本费用控制工作,保证实现基本建设财务会计目标,是建设单位财务会计人员的历史使命,因此,独立的建设单位财务会计制度,不仅不该取消或归并,而且应该以健全的建设单位财务会计制度建设和财务会计管理,带动企业“在建工程”财务管理水平的提高。笔者建议,国家应该明确规定,企业“在建工程”管理和核算应该参照建设单位财务会计制度内容进行,并且按建设单位财务会计工程成本核算、工程价款结算等修订现行企业“在建工程”成本核算、工程价款结算办法。

责任编辑 刘志新